

انعكاس تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في ترشيد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود/مصانع الجلود

*The reflection of the application of resource consumption accounting in rationalizing the distribution of costs for production service centers: Applied study in the public company for industry of General Company for Textile and Leather Industry/Leather Factories*

جليلة عيدان حليح  
كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهدين،  
بغداد، العراق  
Jalelah E. Hulaihel  
College of Business Economics,  
Al-Nahrain university, Baghdad,  
Iraq  
[Dr.Jalelah-althahaby@yahoo.com](mailto:Dr.Jalelah-althahaby@yahoo.com)

\*الزهره ليث خليل  
كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهدين،  
بغداد، العراق  
Zahraa L. Khalil  
College of Business  
Economics, Al-Nahrain  
university, Baghdad, Iraq  
[Zahraa.laith73@yahoo.com](mailto:Zahraa.laith73@yahoo.com)

**معلومات البحث:**

- تاريخ الاستلام: 28-09-2022
- تاريخ ارسال: 24-10-2022
- التعديلات
- تاريخ قبول: 29-10-2022
- النشر

**\*Corresponding author:**  
Zahraa L. Khalil  
[Zahraa.laith73@yahoo.com](mailto:Zahraa.laith73@yahoo.com)

### المستخلص

يهدف البحث الى بيان دور محاسبة استهلاك الموارد في عملية ترشيد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية كأحد اهم المداخل التي تساعد على توفير معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الامثل للموارد والانشطة المقابلة وبالتالي فانه يؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية الاداء نتيجة لتخفيض التكاليف والذي ينعكس في زيادة الارباح فضلاً عن بيان حجم الطاقة العاطلة والعمل على توظيفها من خلال انتاج معلومات الكفوية المفيدة التي تساعد في مواجهه التطورات في بيئة الاعمال مما ينعكس في ترشيد القرارات التي يتم اتخاذها من قبل الوحدات الاقتصادية.

تتمثل المشكلة في ان الاساليب المستعملة في توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية من قبل الوحدات المحلية تعاني من القصور في هذا المجال لاعتمادها على الاساليب التقليدية في توزيع تكاليف هذه المراكز مما ينعكس في المعلومات المقدمة لغرض تحديد كلفة المنتجات. وفي ضوء التطبيق العملي فقد توصل اليه البحث الى جملة من الاستنتاجات اهمها فشل اساليب محاسبة التكاليف التقليدية في توفير معلومات تواكب التطور الحاصل في بيئة الاعمال مما ادى الى فشلها في توفير معلومات تساعد الادارة في اتخاذ القرارات وان استعمال RCA يساعد الوحدات الاقتصادية على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال. يساعد في عملية صنع واتخاذ القرارات التي تصب في صالح الشركة، كنظام محاسبة استهلاك الموارد الذي يركز على توفير معلومات موثوق بها لترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات لتعزيز القدرة الإنتاجية للشركة حيث يهدف لتحقيق نجاح أكبر في سوق المنافسة، فضلاً عن أنه ان يقوم على الموارد، ويتم التركيز عليها بدلاً من الأنشطة ولا تشمل الموارد في محاسبة استهلاك الموارد التي تستهلكها الأنشطة فقط انما تشمل الموارد المستهلكة بواسطة الموارد نفسها. وفي ضوء هذه الاستنتاجات تم التوصيل الى مجموعة من التوصيات اهمها يساعد تطبيق نظم محاسبية ادارية حديثة تواكب تطورات بيئة الاعمال وتوفر معلومات كافية وملائمة للوحدات الاقتصادية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة لاستهلاك الموارد، استغلال الطاقة العاطلة، خفض التكاليف.

### Abstract

The research aims to show the role of resource consumption accounting in the process of rationalizing the distribution of costs of productive service centers in economic units as one of the most important approach that help to provide relevant information on how to optimize the exploitation of resources and corresponding activities which leads to increasing the efficiency and effectiveness of performance as a result of reducing costs, which is reflected in the increase in profits, as well as showing the volume of unemployed energy and working to employ it through the production of useful costly information that helps it face developments in the business environment This is reflected in the rationalization of decisions made by economic units. The problem is that the methods used in the distribution of the costs of production service centers by local units suffer from shortcomings in this area because they rely on traditional methods in the distribution of the costs of these centers, which results in distortion in the information provided to determine the cost of products. This led to its

failure to provide information that helps management make decisions and that using RCA helps economic units keep pace with developments in the business environment. Assists them in making and making decisions that are in the company's interest, such as a resource consumption accounting system that focuses on providing reliable information to rationalize costs and maximize revenues to enhance the company's productive capacity. For the company where it aims to achieve greater success in the competition market, as well as it is based on resources, and is focused on them instead of activities and includes resources in accounting for the consumption of resources consumed by activities only, but includes resources consumed by the resources themselves. In light of these conclusions, a set of recommendations was reached, the most important of which is to help the application of modern management accounting systems that keep pace with the developments of the business environment and provide adequate and appropriate information to economic units.

**Keywords:** accounting for resource consumption, exploitation of idle energy, cost reduction.

## المقدمة

بعد التطور الكبير الذي حصل في بيئة الأعمال والذي شمل الكثير من المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية احد الضغوطات الكبيرة التي تواجه الوحدات الاقتصادية والذي يتطلب منها الاستجابة له فضلا عن التغييرات الكبيرة والمستمرة في بيئة الاعمال والتي من ابرزها شدة المنافسة اذ اصبح عامل السعر في كثير من الأحيان هو العامل الأكثر تأثير في قرار الشراء اذ أصبحت المحاسبة التقليدية عاجزة عن توافر الكثير من المعلومات التي تساعد ادارة هذه الوحدات في قياس التكاليف او اتخاذ القرارات, لذلك تطورت ادوات قياس التكاليف بشكل كبير اذ طبقت الوحدات الاقتصادية العديد من ادوات ادارة التكاليف والتي تهدف الى توفير معلومات مالية وغير المالية لغرض ترشيد تكاليف منتجاتها ودعم القرارات الإدارية وبهذا فإن هذه الوحدات تحولت من النظم التقليدية في توزيع التكاليف الى اعتماد ادوات ادارة الكلفة الحديثة لغرض تخفيض تكاليف المنتجات ووضع خطة الانتاج الى خدمات ما بعد البيع , أي على أنشطة سلسلة القيمة كافة في الوحدة الاقتصادية , ومن هذه الادوات نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يُهدف هذا النظام الى تحقيق دقة اكبر في قياس التكاليف وكذلك في تحليل الأنشطة وإدارة الطاقة العاطلة لغرض تحقيق إدارة أفضل للتكاليف ذلك من خلال ايجاد قياس افضل لتكاليف المنتجات لدعم القرارات القصيرة والطويلة الاجل.

ففي الوقت الذي كانت فيها العديد من الدول تستخدم نظام التكلفة الالمانية (GPK) (Grenz plan kostenrechnung) والذي يعد بديلا عن نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) والذي يستخدم هامش التكلفة المستغل فعلا بدلا من التكلفة الاجمالية ومركز التكلفة بدلا من الأنشطة , الى ان جاء نظام محاسبة استهلاك الموارد والذي يتكون من جمع نظامي التكلفة على اساس النشاط ونظام ادارة التكلفة الالمانية , اي هو يمثل عملية تطوير لأسلوب التكلفة على اساس الأنشطة والذي انتشر في العديد من الدول حيث انه يمثل نظام يزود الادارة بالمعلومات الاكثر دقة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية وتحديد الموارد المستهلكة من قبل هذه الأنشطة و لتحديد الطاقة العاطلة وغير المستغلة في كل مورد وكذلك يقوم النظام على تحليل الأنشطة لغرض تحديد الأنشطة التي تُضيف قيمة والأنشطة التي لا تُضيف قيمة وبهذا فانه يساعد في دعم القرارات الإدارية المتعلقة في التسعير وإدارة الموارد والقرارات المتعلقة في التنظيم > وعليه يهدف هذا البحث إلى بيان دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم الوحدات الاقتصادية في ترشيد توزيع تكاليف منتجاتها وكذلك ادارة الطاقة العاطلة في الأنشطة ودعم الادارة في ترشيد توزيع تكاليف مراكز خدماتها الانتاجية, ولغرض تحقيق هذا الهدف فقد تم تقسيم البحث على اربعة محاور لتغطية جانبيه النظري والعملية.

تناول المحور الأول منهجية البحث , وتضمن المحور الثاني للجانب النظري , في حين خصص المحور الثالث للجانب التطبيقي , وخصص المحور الرابع لاستعراض اهم النتائج والتوصيات.

## المحور الأول: - منهجية البحث

### 1. مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في ان هنالك قصور في الاساليب المستعملة لغرض توزيع تكاليف مراكز خدمات الانتاج على المراكز الانتاجية وذلك لاعتمادها على الاساليب التقليدية مما انعكس في تقديم معلومات غير مفيدة لغرض اتخاذ القرارات مما استوجب ايجاد اساليب اخرى لغرض ترشيد توزيع التكاليف وعليه فانه يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الاتي:-

هل ان تطبيق محاسبة استهلاك الموارد ينعكس في ترشيد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية ويقدم المعلومات المفيدة لغرض اتخاذ القرارات؟

### 2. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية استعمال التقنيات الحديثة والتي من ضمنها محاسبة استهلاك الموارد بهدف الوصول الى ترشيد أفضل للموارد وامكانية الرقابة عليها لغرض اتخاذ قرارات أكثر دقة وزيادة الإنتاجية وزيادة الأرباح من خلال ترشيد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على المراكز الانتاجية و الذي ينعكس في توفير معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

### 3. أهداف البحث

يهدف البحث الى بيان كيفية ترشيد توزيع تكاليف الخدمات الانتاجية في الوحدات الاقتصادية وذلك بالاعتماد على معلومات محاسبة استهلاك الموارد لأثر ذلك في قرارات

العلاقة السببية بين المنتج والتكلفة بشكل مفرد ومضلل للمدراء في اتخاذ القرارات بشأن تسعير المنتج الإدارة الاستراتيجية للبيئة العالمية والتكنولوجية (Azubike,2017:17)

4- اغلب الانظمة التقليدية تفشل في تتبع التكاليف الصناعية غير المباشرة (Grasso,2005:13)

5- عدم وجود معلومات دقيقة حول مقدار التكلفة وغيرها من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات حيث تقسم النظم التقليدية التكاليف الحالية في الوحدات الاقتصادية الى قسمين التكاليف المباشرة والتكاليف الدورية وهي تأخذ بنظر الاعتبار التكاليف المباشرة فقط في حساب التكلفة ولكن في عملية اتخاذ القرار يحتاج الى استخدام التكاليف الدورية والمباشرة ولكن بناء على الطرق التقليدية لن يكون هناك إمكانية في تحسين تحليل الأنشطة وتقليل التكاليف (Awad Allah,2018:50)

6- بيانات التكاليف عندما تكون متوافرة في كل الانظمة التقليدية تكون غير ملائمة وذلك لأنها غير مناسبة لاختيار موجهات الكلف.

7- الحاجة الى تجانس الأنشطة والوظائف داخل القسم وفقاً لوحدة القياس الخاصة بالقسم حيث ان (محرك التكلفة) محفوف بالعديد من المشكلات العملية وأن التوسع الهائل في عدد مجتمعات التكاليف وما يترتب عليها من تعقيد عمليات التخصيص وأدى الافتقار الى أساس موضوعي لتحديد وحدات قياس الأقسام الى جعل محرك التكلفة الأساسي للأقسام الرئيسية والأقسام الفرعية لا يعكس الحجم الفعلي لاستهلاك الموارد لهذه الأقسام (AL-HEBRY,2017:106; Matari).

و في هذا الوقت كان نظام إدارة التكلفة الالمانية GPK يستعمل في العديد من الدول الناطقة باللغة الالمانية والذي كان يعد بديلاً عن التكلفة على أساس النشاط (ABC) في إدارة التكلفة والذي يستخدم تكلفة الجزء المستغل فعلا من الموارد بدلا من التكلفة الاجمالية ومركز التكلفة بدلا من الأنشطة والعمليات المستعمل في التكلفة على أساس النشاط لدعم القرارات (Polejowski,2009:4) ان مراكز التكلفة في GPK هي أساس مركز النشاط في ان لكل منها مخرجات قابلة للقياس والتي يجب ان تكون نتيجة لبعض الأنشطة , على عكس وجهة النظر في مراكز الأنشطة في ABC لذلك تكون النتائج دقيقة بشكل اكبر في نظام GPK (Awrence&Grasso,2005:17).

وفي عام 1980 ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط والذي عالج بعض من نقاط الضعف في الانظمة التي سبقته من خلال تحسين في تخصيص الموارد الداخلة والحد من الضياع وتحسين اداء الشركة ولكنه لم ينجح في التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة في هذه النظم ولا سيما فيما يتعلق بالكشف عن تكلفة الطاقة العاطلة في مجتمعات الأنشطة (Chen & Qiao,2013: 313)

إذ عانى نظام التكلفة على أساس النشاط من العيوب الاتية (2: 2014, Abbas & Wagdi):-

1- عدم قدرته على حل المشكلات المتعلقة بالتخطيط المستقبلي .

الوحدة الاقتصادية وبما يحقق الاهداف والغايات المرجوة من القرار وذلك من خلال التطبيق في احدى الشركات الانتاجية (الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود/مصانع الجلود).

#### 4.فرضية البحث

ان التطبيق السليم المبني على الاسس العلمية والعملية لمحاكاة استهلاك الموارد يعكس في ترشيح توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية وتحديد كلفها بشكل اكثر دقة وتفصيل.

#### 5.مجتمع وعينة البحث

الحدود المكانية: - تتمثل حدود البحث المكانية في احدى الشركات الصناعية وهي(الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود/مصانع الجلود )

الحدود الزمانية :- تجسدت المدة الزمنية التي اعتمدت عليها الباحثة لتطبيق محاسبة استهلاك الموارد ببيانات الشركة لعام 2021

#### 6.أسلوب البحث

أعتمد البحث على المنهج الاستنباطي في عرض الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي لغرض اختبار الفرضية الموضوعية للبحث

### المحور الثاني :- الجانب النظري

#### اولا:- نشأة محاسبة استهلاك الموارد :-

يعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد بمثابة النظام الذي يعمل على تفادي معظم الأخطاء التكاليفية التي وقعت فيها المداخل السابقة للتكلفة حيث يمتاز بقدرته على التكامل مع الأساليب والممارسات المحاسبية الإدارية الحديثة بطريقة تدعم اعمال ومهام الإدارة المختلفة ( Clinton, wabber,2004:1).

وفي ظل المنافسة الشديدة يصعب على الوحدة التحكم في اسعار منتجاتها وبالتالي يصبح الدور المؤثر الذي يمكن لها القيام به هو إدارة التكلفة بما يحقق لها ميزة تنافسية إذ تمثل التكلفة الجانب الخفي للربحية ( ابراهيم، 2004: 14) . وقد عانت نظم التكاليف التقليدية المستخدمة في قياس تكلفة الإنتاج من صعوبة في قياس التكاليف واصبحت لا تقدم العون اللازم للإدارة مما أدى إلى تدهور المركز التنافسي للوحدة باعتمادها على معلومات عن التكاليف غير مفيدة لتحديد تكلفة المنتج (الشامي، 1999: 451) .

فإن من أهم أسباب القصور في النظام التقليدي التي دعت الحاجة الى ظهور مدخل محاسبة استهلاك الموارد هي:

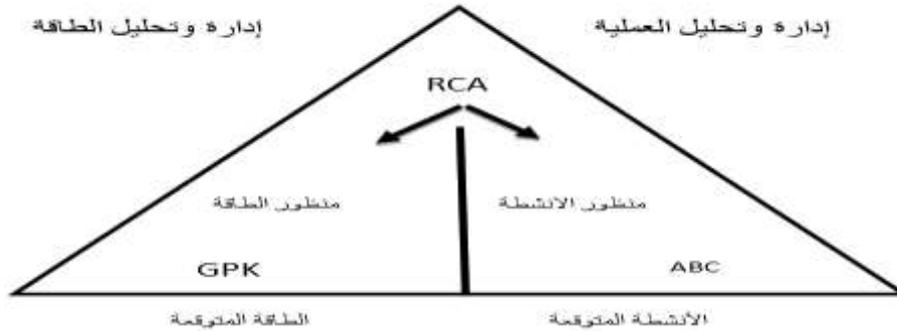
1- عدم القدرة على توليد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في بيئة تنافسية تتميز بالديناميكية من ناحية فإنه يقوم بتكوين الوحدة الاقتصادية بطريقة تجعل من الصعب شرح العمليات والأنشطة الجديدة اللازمة لتلبية متطلبات العملاء من منتجات جديدة من ناحية أخرى تتطلب بيئة الاعمال التنافسية تتبعاً لجميع تكاليف المنتجات المستهلكة النهائية بدلا من تخصيص تكاليف بعض الأقسام لأقسام أخرى (AL-HEBRY Matari,106:2017)

2- عدم الاستيعاب الكامل لبيانات التكاليف بسبب عدم الاستفادة من الطاقة الكلية والتخصيص غير الملائم للتكاليف (Grasso,2005:13).

3- ان تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام محاسبة التكلفة التقليدي يشوه تكلفة المنتج وفشل في تحديد

نطاق واسع في الفترة الاخيرة من القرن الميلادي الماضي نتيجة التطورات التي حدثت في نظام المحاسبة الادارية في دول اوروبا والولايات المتحدة(خطاب،2009:17)، لتكون نظام محاسبة ادارية شامل ومتكامل نتيجة الجمع بين الكلفة على أساس النشاط ونظام إدارة الكلفة الالمانى(Merwe&Keys,2002:1)، وان RCA يتأثر مع زيادة او انخفاض استخدام الموارد على أساس معدل تكلفة المورد وان تقارير الموارد العاطلة تنسب الى تكاليف تلك الموارد العاطلة ولذلك يمكن النظر الى محاسبة استهلاك الموارد كتطور لنظام التكلفة على أساس النشاط.(Merwe&Keys,2001:3).

2- مازال يعتمد على طريقة التحميل الشاملة للتكاليف وهذه المعلومات غير مفيدة في كثير من القرارات الإدارية.  
3- صعوبة تطبيقه في المنظمات الخدمية لصعوبة الحصول على البيانات كونها تحتوي على العديد من الأنشطة والمهام غير المتكررة التي لا يمكن تسجيلها تلقائياً.  
إلى ان اقترح (Anton Vander Merwe and Davide keys) RCA والتي تكونت بين إدارة التكلفة الالمانى و التكلفة على أساس النشاط ليعتبر عملية تحسين على التكلفة على أساس النشاط الحالي، لذلك ظهرت RCA بعد زيادة التطور في الاستراتيجية المالية والمحاسبة الادارية للوحدات الاقتصادية، وأن محاسبة استهلاك الموارد هي مدخل شامل ومتكامل لنظام إدارة التكلفة وانتشرت على



يوضح شكل (1) من دمج ABC وGPK

Source: White, Larry,2004"Resource Consumption Accounting" F0rmer Chair, IMA 2004\

ويمكن تلخيص أهم الاختلافات بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط كما يتضح من الجدول التالي:  
(Sedgley, et al., 2001, P.36)

الجدول (1) الفروق الجوهرية بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكاليف على أساس النشاط

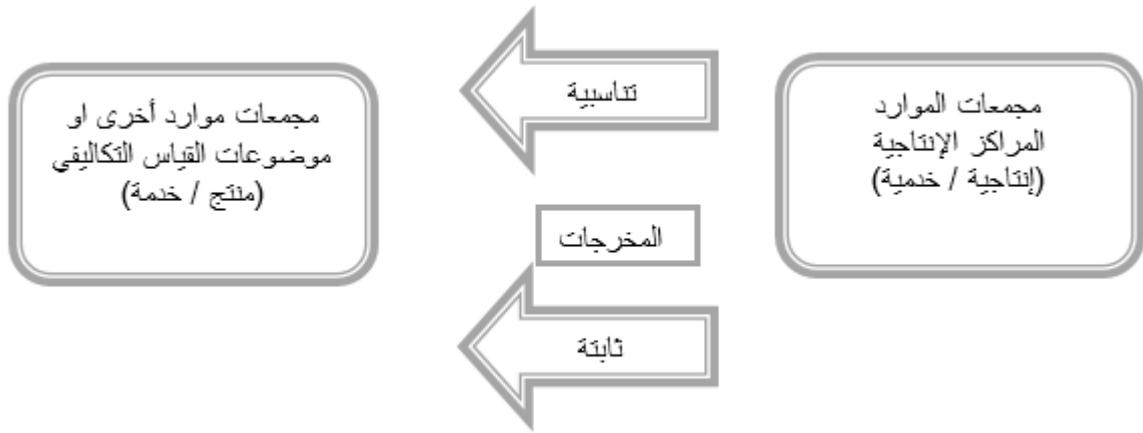
ABC	RCA
<ul style="list-style-type: none"> <li>• التركيز على الأنشطة.</li> <li>• فهم تكاليف العمليات/الأنشطة.</li> <li>• يأخذ في الاعتبار تدفق تكاليف الموارد إلى الأنشطة.</li> <li>• تخطيط تدفق التكاليف يكون بالاعتماد على القيمة ويتم الاعتماد بشكل محدود على هيكل الكمية.</li> <li>• لا يتم الأخذ في الاعتبار الطبيعة المتأصلة للتكاليف.</li> <li>• التدفق الفعلي للتكاليف يعادل القيمة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التركيز على الموارد</li> <li>• فهم تكاليف الموارد وتحميل الموارد بكامل تكاليفها.</li> <li>• يأخذ في الاعتبار تدفق الموارد بين مجتمعات الموارد.</li> <li>• تخطيط تدفق التكاليف يكون بالاعتماد على أساس كمية الموارد.</li> <li>• الطبيعة المتأصلة للتكاليف تكون بالاعتماد على الموارد وأن طبيعة التكاليف ممكن أن تتغير عند نقاط استهلاك الموارد.</li> <li>• التدفق الفعلي للتكاليف يعادل كميات الموارد.</li> </ul>

المصدر:-(2013:p.84,الدنف)

- تتواجد الطاقة في الموارد وليس في الأنشطة
- يتم التقرير عن الطاقة العاطلة أو الفائضة كانهزافات
- لا يمكن تخصيص الطاقة العاطلة بأي صورة على وحدة الخدمة.
- يمكن تتبع الطاقة العاطلة إلى الشخص المسئول وبذلك يمكن السيطرة عليها.

### 3. العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد:

إن كمية المخرجات الخاصة بكل قسم محددة على أساس نسبة أو معدل ثابت لكل وحدة من المخرجات، مثل عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات تشغيل الآلة، لذلك يكون هناك علاقات تناسبية Proportional Relationship مع المخرجات وأيضاً يكون هناك علاقات ثابتة مع المخرجات Fixed Relationship. ويتضح ذلك من الشكل التالي: (White, 2011: 23)



الشكل (2) أنماط استهلاك الموارد بين مجموعات الموارد أو موضوعات القياس التكاليفي

التكلفة على أساس النشاط على افتراض استخدام جميع الموارد في عمليات المنظمة، لذلك يتم تخصيص تكاليف الموارد على مجموعات التكلفة بالكامل، وهذا الافتراض قد يكون صحيحاً للموارد المادية الملموسة كالمواد الخام، إلا أنه لا يصلح للموارد الغير ملموسة مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات، لذا فإن نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد تلتفت الانتباه إلى وجود مثل هذه الموارد العاطلة في الأعمال الطبيعية للمنظمة والتي لا تكون مستغلة بشكل كافي، وعلى هذا الأساس يقوم النظام بربط تكاليف الموارد بوحدات تلك الموارد ويتم توزيع تكاليف الموارد على مجموعات التكاليف عندما تستهلك تلك الموارد من قبل تلك المجموعات فقط، أما الموارد غير المستغلة في العمليات العاطلة ( فلا يتم توزيعها على مجموعات التكلفة ) ، حيث يقوم نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد بتبسيط عملية تحليل تكلفة الموارد وذلك من خلال التحول من التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد إلى التحليل الفردي لها، لذلك تقوم محاسبة استهلاك الموارد RCA برفض المساواة بين الموارد المتاحة والمورد المستهلكة وذلك بسبب وجود الموارد العاطلة فغياب هذا

ثانياً:- المبادئ والمقومات الأساسية التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد:-

من المبادئ والمقومات الأساسية التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد

(Benjamin & Simon, 2003, PP. 21-24)

### 1. تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع موارد :

وللتغلب على مشكلة عدم تجانس مقاييس الطاقة في كل مجمع للموارد فإن هذا المدخل يحدد مقياساً للمخرجات في كل مجمع من مجموعات الموارد حيث يكون هذا المقياس متجانساً لإدارة الطاقة، فهو يوفر رؤية لكيفية استخدام الموارد بغض النظر عن تشكيلة الأنشطة التي تؤديها الموارد، ويركز على طبيعة العلاقات بين الموارد مما يوفر منظوراً للاختيار الدقيق لمقاييس المخرجات. (Merwe & Keys, 2001, 24.)

### 2. فعالية الطاقة إدارة العاطلة/الفائضة الطاقة إدارة

(Clinton & keys, 2001, P.3)

4. الطبيعة الأولية للتكلفة على أساس الموارد المستثمرة، التغيرات في التكلفة ووقت استهلاك الموارد .

5. إتباع نظام التكاليف على أساس كمية الموارد Quantity Based Costing: ويمثل ذلك العمود الفقري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ويعتبر تدعيم لتحميل جميع عناصر التكاليف من خلال مجموعات الموارد إلى مجموعات الموارد الأخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي مباشرة .

6. إتباع نظرية التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف الثابتة Absorption Costing.

7. إدارة الموارد وتدعيم القرارات الإدارية: ويتم ذلك عند كل المستويات الإدارية لإدارة الطاقة عند المستويات التشغيلية وفهم الطبيعة الأولية والتناسبية للتكاليف عند المستويات التكتيكية وفهم القرارات المتعلقة بتسويق الخدمات عند المستويات الإستراتيجية.

ثالثاً :- دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال (قحطان، ٢٠١٨: ٦٦) يعتمد توزيع تكاليف الموارد في الأنظمة التقليدية ونظام

**خامساً: الصعوبات التي تواجه محاسبة استهلاك الموارد:** -  
وعلى الرغم من المزايا التي يحققها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية التطبيق والتي من أهمها ما يلي:-

1- عدم توفر مقاييس لقياس كفاءة وفعالية أداء الأنشطة بغرض التأكد من الكفاءة والفاعلية.  
2- صعوبة جمع المعلومات الأساسية لمستوى من التفاصيل أدق عن مجموعات الموارد المختلفة، مثل تقسيم موضوعات التكلفة إلى التكلفة الأولية أو الثانوية.

### المحور الثالث : الجانب التطبيقي

تطبيق محاسبة استهلاك الموارد للشركة العامة لصناعات النسيج والجلود

**نبذة تعريفية عن ( الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود )**  
تأسست الشركة العامة للصناعات الجلدية عام 1945 والتي كانت تعرف في حينها بشركة جلود أذ كانت تتكون آنذاك من معمل واحد لدباغة الجلود الكبيرة ، وفي عام 1966 تم انشاء معمل الحقائب بالتعاون مع شركة بانا التي تأسست عام 1932 حيث كانت تحوي آنذاك على معمل لصناعة الاحذية الجلدية وقد تم دمج معمل الاحذية الشعبية في الكوفة عام 1970 وتعتبر المنشأة العامة للصناعات الجلدية شركة عامة لأغراض قانون الشركات العام رقم (22) لسنة 1997 وتعد هذه الشركة وحدة انتاجية اقتصادية مموله ذاتياً ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ويكون مركزها الرئيسي في محافظة بغداد بناء لقرار مجلس الوزراء المرقم 360 لسنة 2015 والمتضمن دمج الشركات العامة العائدة لوزارة الصناعة والمعادن . حيث تم دمج كل من ( الشركة العامة للصناعات القطنية , والشركة العامة للسجاد اليدوي , والشركة العامة للصناعات النسيجية , والشركة العامة للصناعات الجلدية , الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة , والشركة العامة للصناعات الصوفية , شركة واسط العامة للصناعات النسيجية , مصنع منسوجات ذي قار ) . و وفقاً لقرار مجلس الوزراء المرقم 384 لسنة 2016 اصبح اسم الشركة هو ( الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود ) .

**تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في مصنع الجلدية**  
توزيع تكاليف على مراكز الكلفة لمصنع الجلدية من 2021/1/1 لغاية 2021/12/31

**لتطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد نتبع الخطوات الاتية:-**

**الخطوة الاولى :-** حصر وتحديد بنود التكاليف المباشرة ( المواد والاجور ) التي أنفقت على كل منتج من المنتجات الثلاثة (الالبسة الجلدية , الاحذية الجلدية , الحقائب) وكما يبينها الجدول (2)

الفرز يزيل الحاجة إلى التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد ، على أن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يتعامل على أن تكاليف الموارد التي يتم الاستفادة بها تعتبر من ضمن تكاليف المنتج أما تكاليف الموارد العاطلة فتعتبر من المصروفات الخاصة بالفترة، وتتبع هذه التفرقة من أن هذا المدخل يستحدث ما يعرف بمجمعات الموارد وبهذا فإنه ينتقل بمستوى تكاليف الموارد من المستوى الكلي إلى المستوى الجزئي على مستوى كل مورد من الموارد، وهنا تنشأ الموارد العاطلة على مستوى كل مورد من الموارد بالمقارنة ما بين إجمالي التكلفة المتواجدة لكل مورد في مجمع الموارد الخاصة به وبين تكلفة الموارد المستهلكة والمسجلة في مجمعات التكلفة الخاصة بالأنشطة، وتؤدي هذه المعالجة المتميزة لطاقة الموارد العاطلة إلى المزايا التالية :-

أ- التسهيل والتبسيط في الإجراءات الخاصة بتحليل تكاليف الموارد عن طريق التبسيط في عمل التعديلات في نظام حساب التكلفة بأن يتم التعديل على تكاليف مجمع المورد الذي يستوجب إجراء تعديل عليه دون المساس بباقي الموارد الأخرى الموجودة والمتفاعلة داخل نظام تكاليف الموارد.  
ب- المساعدة في بلورة تكاليف الموارد المتعطلة والإفصاح عنها بصورة واضحة، حيث أنه في ظل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يتم توفير ثلاثة أنواع من المعلومات المساندة لاتخاذ القرارات وهي:  
- معلومات عن التكاليف التي تم تخصيصها لوحدة التكلفة والتي تعبر بشكل دقيق عن مقدار استهلاك هذا المنتج من موارد المنشأة.  
- معلومات تفيد في الربط بين مجمعات الموارد ومجمعات التكلفة ومن بعدها تستطيع الإدارة تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تقليل أو إزالة الأنشطة التي لا تحمل قيمة مضافة.  
- معلومات تساعد في إبراز الطاقة العاطلة، والإفصاح عن التكاليف الخاصة بها بالشكل الذي يجعل إدارة الشركة في وضع أفضل فيما يتعلق بكفاءة تشغيل هذه الأنشطة.

**رابعاً:- متطلبات تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الأعمال :**

يتطلب التطبيق السليم لمدخل محاسبة استهلاك الموارد ضرورة الالتزام بالقواعد التالية(الهلباوي، النشار، 2013: 127)

1- التركيز على الموارد ذات التكلفة العالية، ويجب معالجتها بطريقة صحيحة عن طريق اختيار مسببات استهلاك الموارد الأكثر ملائمة، وأن الخطأ في هذا الاختيار سوف يؤدي إلى تشويه كبير جداً بعكس مسبب استهلاك الموارد الأقل تكلفة تكون تكلفة الخطأ فيه أقل.  
2- التركيز على الموارد التي يكون نمط استهلاكها يختلف جوهرياً بين الخدمات المختلفة.  
3- التركيز على الموارد التي تتأثر بمسببات لا تستند إلى الحجم Non Based Driver Volume أي التي لا تتأثر بالمسببات التقليدية مثل عدد ساعات العمل المباشر أو عدد ساعات العمل الآلية

**جدول (2) الرواتب والاجور والمواد الاولية المباشرة للمنتجات**

البيان	الألبسة الجلدية المبلغ /دينار	الأحذية الجلدية المبلغ /بالالاف الدينانير	الحقائب المبلغ /دينار	الإجمالي المبلغ /دينار
رواتب واجور	724151730	441506738	526,504,653	1692163121
مواد اولية وخامات	83368273	1456112663	3937036320	5476517256
الإجمالي	807520003	1897619401	4463540973	7168680377

المصدر: - بالاستناد إلى سجلات الشركة لعام 2021

تضمن جدول (2) المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج والاجور المباشرة لعمال مصنع الجلود الذين قاموا بإنتاج المنتجات التي تم تحديد نصيب كل منتج منها .

**الخطوة الثانية :-** تحديد مجتمعات الموارد لكل تدفق قيمة من خلال الاتي :-

- 1- تُجمع تكاليف كل تدفق قيمة بالاعتماد على المعلومات الواردة في سجلات الشركة.
- 2- تقسيم تكاليف على مجتمعات الموارد وكما يبينها جدول (3) حيث يحتوي كل تدفق قيمة على مجمع او اكثر اعتمادا على نوع التكاليف التي يتضمنها.

- 3- ان عملية تحديد مجتمعات الموارد تم بعد اجراء مقابلات مع ادارة كل قسم على ضوء اهم الموارد المستخدمة لكل قسم .
- 4- ان عملية تحديد تكاليف كل مجمع يساعد الادارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل مجمع تكاليف الخاص بكل نشاط وذلك عن طريق اتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة على التكاليف وعلى قياس اداء كل نشاط من خلال تقسيم النشاط الى مجتمعات للموارد وتخصيص تكاليف كل مجمع من مجتمعات هذه الموارد.

**جدول (3) تحديد مجتمعات الموارد لتدفقات القيمة**

ت	الأقسام	تكاليف	مجتمعات الموارد	تكاليف
1	قسم المخازن	44136041,1	أ- مجمع الافراد - رواتب	44136041,1
2	قسم الصيانة	53987935,2	أ- مجمع الافراد - رواتب	6328271,2
			ب- مجمع القوى المحركة - تكاليف القوى المحركة	
3	قسم الخدمات	62489447	أ- مجمع الافراد - رواتب	62489447
4	قسم التسويق	95359606,4	أ- مجمع الافراد - رواتب	71519704,8
			ب- مجمع الدعاية والاعلان	23839901,6
5	الإدارية	103601435,4	أ- مجمع الافراد - رواتب	103601435,4

المصدر: - اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة العامة للصناعات الجلدية لسنة 2021

**الخطوة الثالثة: -** تحديد مسببات التكلفة لكل مجمع موارد في كل قسم المشار اليها في جدول (4) وكالاتي

1- لقسم المخازن

مجمع الموارد	مسبب تكلفة الموارد
مجمع الافراد	ساعات العمل المباشرة

2- قسم الصيانة

مجمع الموارد	مسبب تكلفة الموارد
مجمع الافراد	ساعات العمل المباشرة
مجمع القوى المحركة	عدد ساعات العمل للمولدات

## 3- قسم التسويق

مسبب التكلفة	مجمع الموارد
ساعات العمل المباشرة	مجمع الافراد
نسبة المبيعات لكل منتج	مجمع الدعاية والاعلان

## 4- قسم الخدمات

مسبب التكلفة	مجمع الموارد
ساعات العمل المباشرة	مجمع الافراد

## 5- الادارية

قسم التكلفة	مجمع الموارد
ساعات العمل المباشرة	مجمع الافراد

أ- تُستخرج حصة كل منتج من تكاليف مجمع الافراد على أساس عدد ساعات نقل الوجبة لكل منتج وكما هي موضحة في جدول (5)

ب- تُقسم الساعات النظرية للعمال على المنتجات على أساس ساعات نقل كل منتج وان عملية صرف المواد من المخازن ونقلها إلى المعامل تتطلب وقت من موظفي المخازن بواقع ساعة واحدة للوجبة وبما أن عدد الموظفين في قسم المخازن هو 6 موظفين اي\*( 570/11520) × (200، 220، 150) وعليه فان منتج الالبسة يحصل على 4042 ساعة نظرية ومنتج الاحذية يحصل على 4446 ساعة نظرية ومنتج الحقائب يحصل على 3032 ساعة نظرية وكما يبينها جدول (5).

وقد حددت موجهات التكلفة عن طريق اللقاء المباشر مع مدراء الاقسام لتحديد الموارد في كل قسم وتحديد افضل موجه لكل مورد

**الخطوة الرابعة:** - بعد ان تم تحديد مجتمعات الموارد ومسببات التكلفة الخاصة بكل مجمع من مجتمعات الموارد يتم تحديد نصيب كل منتج من المنتجات من التكاليف باستخدام مسبب التكلفة المناسب وكالاتي:

**اولا :- قسم المخازن**
**1- مجمع الافراد**

عدد العاملين في قسم المخازن 6 عاملين وعدد ساعات العمل النظرية في السنة هي 1920 ساعة (8 ساعات يوميا × 240 يوم) لكل عامل وعليه فان عدد الساعات السنوية 11520 ساعة لموظفي قسم المخازن

**جدول (5) وجبات كل منتج وعدد الساعات في كل وجبة**

المنتجات	1 عدد ساعات نقل كل وجبة	2 عدد الوجبات	3(2×1) عدد الساعات الفعلية لكل الوجبات	عدد الساعات النظرية
الالبسة الجلدية	(1 ساعة * 10 عمال) = 10	20	200	4042
الاحذية	(1 ساعة * 10 عمال) = 10	22	220	4446
الحقائب	(1 ساعة * 10 عمال) = 10	15	150	3032
المجموع			570 ساعة	11520

**المصدر: - بالاستناد إلى سجلات الشركة لعام 2021**

\* (تكلفة مجمع المواد الاولية / عدد اوامر الصرف لكل المنتجات) × عدد اوامر الصرف لكل منتج

ب- تُقسم عدد ساعات الصيانة النظرية ومقدارها 38400 ساعة على عدد الصيانات خلال السنة وهي 35 صيانة ويكون الناتج 1097 ساعة نظرية في كل صيانة وكما يبينه جدول (6)

ج- تُستخرج عدد الساعات النظرية لكل منتج بضرب 1097 ساعة لكل امر صيانة × (11، 15، 9) ويكون الناتج 12067 ساعة صيانة نظرية لمنتج الالبسة الجلدية و 16455 ساعة لمنتج الاحذية 9873 لمنتج الحقائب.

د- يُستخرج نصيب كل منتج من تكاليف الاجور \* (47659664 من جدول (3) / 38400) × (12067، 16455، 9873) وكما يبينها العمود الثاني جدول (7)

ج- تُستخرج حصة كل منتج من المنتجات من خلال تقسيم التكاليف الاجمالية على أساس عدد الساعات النظرية لكل منتج كما يأتي \* ( 44136041,1 من جدول (3) / 11520) × (4042، 4446، 3032) من جدول اعلاه وتكون النتيجة لمنتج الالبسة 15486114,6 اما لمنتج الاحذية 17033959,8 ولمنتج الحقائب 11616501,6.

\* (عدد الساعات النظرية / عدد الساعات الفعلية لكل المنتجات) × عدد الساعات الفعلية لكل منتج

**ثانيا: - قسم الصيانة**
**1- مجمع الافراد:**

أ- يعمل 20 عامل في قسم الصيانة وعن طريق حساب الساعات النظرية للعمل وحسب ايام العمل في السنة والتي تقدر 240 يوم خلال السنة وكالتالي (20 عامل × 8 ساعات عمل يوميا × 240 يوم خلال السنة) والذي يساوي 38400 ساعة عمل وفق الطاقة النظرية

جدول (6) عدد الساعات الفعلية والنظرية لقسم الصيانة

المنتجات	1	2	3	4	5	6	عدد الساعات النظرية لمجمع القوى المحركة
الألبسة الجلدية	عدد ساعات العمل لكل امر	عدد اوامر الصيانة	عدد الساعات الفعلية الصيانة خلال السنة	وقت انتاج الوجبة الواحدة	عدد الوجبات	عدد الساعات الفعلية في كل وجبة	12067
الأحذية	8	11	88 ساعة	14	20	280	616
الحقائب	8	15	120 ساعة	14	22	308	677
المجموع	8	9	72 ساعة	19	15	285	9873
		35	280 ساعة			873	38395

المصدر : استناد الى سجلات الشركة لعام 2021

جدول(7)

المنتجات	كلف مجمع الافراد	كلف مجمع القوى المحركة	المجموع
الألبسة الجلدية	14975147	2030274,4	17005421,4
الأحذية	20420655	2231324,3	22651979,3
الحقائب	12252393	2066529.3	14318922,3
المجموع	47648195	6328128	53976323

المصدر: اعداد الباحث

، (627) وتكون النتيجة كما يبينها العمود الثالث من الجدول (7).

ثالثا :- قسم الخدمات

1- مجمع الافراد

يعمل في قسم الخدمات 15 ( موظفا وعاملا ) بواقع 28800 ساعة سنويا (15 موظف وعامل × 8 ساعة يوميا × 240 يوم سنويا )

أ- يتم نقل مستلزمات الإنتاج من قبل موظفو قسم الخدمات وان عملية نقل المواد الأولية والمنتجات التامة يستغرق وقت 2 ساعة وعلية يتم احتساب عدد الساعات الفعلية لقسم الخدمات (2ساعة \* 15 عامل) (20, 22, 15) حيث يبلغ نصيب كل منتج من الساعات الفعلية كما بينها في الجدول (8)

2- مجمع القوى المحركة

تعمل المولدات في كل الاحوال سواء اكانت هناك عمليات تصنيع ام لا و عليه فانه لاستخراج عدد ساعات تشغيل مولدات الشركة اثناء السنة يتم بالشكل التالي :-

أ- عدد ساعات التشغيل خلال اليوم × عدد ايام العمل خلال السنة وتساوي 1920 ساعة (8 ساعات يوميا × 240 يوم عمل سنويا).

ب- نصيب كل منتج من الساعات النظرية يستخرج  $(873/1920) \times (285, 308, 280)$  المستخرجة في جدول (6) وتكون عدد الساعات النظرية للمنتجات هي 616 ساعة للألبسة الجلدية 677 ساعة للأحذية 627 ساعة للحقائب.

ج- تُستخرج نصيب كل منتج من تكاليف مجمع القوى المحركة كالآتي  $(1920/63282712) \times (616, 677)$

جدول (8) نصيب المنتجات الثلاثة من الساعات الفعلية

المنتجات	الساعات الفعلية
الالبسة الجلدية	600
الأحذية	660
الحقائب	450
الإجمالي	1710

المصدر: اعداد الباحث

\* (تكاليف مجمع الافراد الاجمالية / عدد الساعات النظرية الاجمالية ) × عدد الساعات النظرية لكل منتج ج- ولاستخراج نصيب كل منتج من تكاليف مجمع الافراد يتم الاتي \* 62489447 من جدول (3) 28800/ (10200، 11220، 7650 ) وتكون النتيجة كما يبينها الجدول (9) .

ب- ويتم حساب عدد الساعات النظرية لكل منتج كالآتي 1710 / 28800 ( 600 ، 660 ، 450 ) وعليه يبلغ نصيب منتج الالبسة الجلدية من الساعات النظرية 10200 ساعة ومنتج الاحذية 11220 ساعة ومنتج الحقايب 7650 ساعة .

#### جدول (9) نصيب كل منتج من تكاليف اجور العمال لقسم الخدمات

المنتجات	كلف مجمع الافراد دينار
الالبسة الجلدية	22134000
الأحذية	24347400
الحقايب	16600500
المجموع	63081900

المصدر:- بالاستناد إلى سجلات التكاليف ومعلومات من قسم التخطيط شركة العامه للصناعات الجلدية لسنة 2021

للألبسة الجلدية (8,71519704) (جدول3) / 11520 × 2995= 18593858,5 دينار  
للأحذية (8,71519704) (جدول3) / 11520 × 4723 = 29321800,9 دينار  
للحقايب (8,71519704) (جدول3) / 11520 × 3802 = 23603956,6 دينار  
والجدول التالي يوضح الساعات النظرية وتكاليفها لكل منتج

#### رابعاً:- قسم التسويق:

##### 1- مجمع الأفراد

تبلغ ساعات العمل النظرية لموظفي قسم التسويق 11520 ساعة نظرية (6موظفين \* 8 ساعات \* 240 يوم) وتقسم الساعات النظرية على منتجات حسب نسبة تحقق المبيعات وتبلغ تكاليف مجمع الأفراد (715197048) دينار وتقسم التكاليف على أساس ساعات العمل النظرية وكما يأتي:

#### جدول (10) الساعات النظرية وتكاليفها لكل منتج

المنتجات	نسبة تحقق المبيعات %	الساعات النظرية	تكاليف مجمع الأفراد (دينار)
لألبسة الجلدية	26	2995	18593858,5
للأحذية	41	4723	29321800,9
للحقايب	33	3802	23603956,6
المجموع	100	11520	71519616

المصدر: من إعداد الباحث.

#### 2- مجمع الدعاية والاعلان:

تبلغ تكاليف هذا المجمع (6,23839901) (جدول3) توزع على المنتجات حسب عدد الوحدات المباعة لكل منتج من منتجات الشركة وسوف تخصص تكاليف مجمع الدعاية والاعلان حسب الساعات النظرية للعاملين في شعبة التسويق من مندوبي الشركات والعاملين في معارض الشركة وعددهم ( 10 ) عاملين تبلغ الساعات النظرية لهم 19200 ساعة نظرية (10 عاملين × 8 ساعات × 240 يوم) وتقسم الساعات النظرية لمجمع الدعاية والاعلان حسب نسبة الوحدات المباعة لكل منتج من المنتجات كما موضح في جدول (11) وتقسم التكاليف لمجمع الدعاية والاعلان حسب الساعات النظرية 19200 ساعة نظرية تقسم الساعات النظرية على المنتجات حسب نسبة المبيعات الفعلية لكل منتج من اجمالي المبيعات الفعلية وكما يأتي:

للألبسة الجلدية (26×19200) % = 4992 ساعة نظرية  
للأحذية (41×19200) % = 7872 ساعة نظرية  
للحقايب (33×19200) % = 6336 ساعة نظرية  
وتخصص التكاليف على المنتجات على أساس نسبة كل منتج من اجمالي الوحدات المباعة وكما يأتي :  
للألبسة الجلدية (6,23839901) (جدول3) × 26% = 6198374,4 دينار  
للأحذية (6,23839901) (جدول3) × 41% = 9774359,7 دينار  
للحقايب (6,23839901) (جدول3) × 33% = 7867167,5 دينار  
وتم تحديد الساعات الفعلية لكل منتج حسب النسب (30,14,56) على التوالي لكل منتج كما موضح في جدول.

**جدول (11) الساعات النظرية والتكاليف لمجمع الدعاية والاعلان**

المنتجات	الساعات النظرية	توزيع التكاليف على المنتجات (دينار)
للألبسة الجلدية	4992	6198374,4
للأحذية	7872	9774359,7
للحقائب	6336	7867167,5
المجموع	19200	23839901,6

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التسويق. خامسا- الادارية:

يبلغ عدد العاملين في الشؤون الادارية 37 موظفاً اي 71040 ساعة نظرية

(37 موظف × 8 ساعات العمل اليومي × 240 ساعات العمل الشهرية)

أما الساعات النظرية فقد تم تحديدها لكل منتج حسب الساعات الفعلية لكل منتج وكما يأتي :

**جدول (12) الساعات الفعلية والساعات النظرية لكل منتج**

المنتجات	ساعات العمل الفعلية لكل منتج	ساعات العمل النظرية لكل منتج حسب الطاقة الفعلية
للإبسة الجلدية	280	22785
للأحذية	308	25063
الحقائب	285	23192
الإجمالي	873	71040

المصدر : من إعداد الباحث.

تم تحديد التكاليف لمجمع الأفراد حسب الساعات النظرية لكل منتج من قسم التكاليف وكما موضح في جدول (13) للابسة الجلدية (71040/22785) × 103601435,4 = 33228585,3 دينار (جدول 3)

للأحذية (71040/25063) × 103601435,4 = 36550714,7 دينار (جدول 3)  
الحقائب (71040/23192) × 103601435,4 = 33822135,3 دينار (جدول 3)

**جدول (13) التكاليف الادارية المخصصة لكل منتج حسب الساعات النظرية لكل منتج**

المنتجات	الساعات النظرية	التكاليف لكل منتج (دينار)
للإبسة الجلدية	22785	33228585,3
للأحذية	25063	36550714,7
الحقائب	23192	33822135,3
المجموع	71040	103601435,3

المصدر: من إعداد الباحث.

توصلت الباحثة إلى المعلومات الآتية التي استخدمت في تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد لتحديد نصيب كل قسم انتاجي من تكاليف الموارد المستغلة فعلا وتحديد الموارد العاطلة وكما يلي :-

**1- مجمع الأفراد**

لاستخراج نصيب كل قسم انتاجي من تكاليف مورد الافراد يتم اجراء الخطوات الآتية :-

أ- تُستخرج حصة كل قسم من الاقسام الانتاجية لمنتج الاحذية من الساعات الفعلية والظاهرة في الجدول (5) على أساس الوقت المستغرق في صرف المواد المسحوبة لكل قسم وعلى أساس النسب المئوية 35% لقسم الفصال و35% لقسم الخياطة و30% لقسم الجر {220 ساعة فعلية لمنتج الاحذية (من جدول 5) × (35%، 30%)} وقد تم الحصول على هذه النسب من خلال الرجوع إلى بيانات قسم التكاليف

**الخطوة الخامسة :-** بعد أن حُددت مجتمعات الموارد ومسببات التكلفة الخاصة بكل مجمع من مجتمعات الموارد وحُددت تكاليف كل منتج من المنتجات من كلف الموارد يتم في هذه الخطوة تحديد نصيب كل قسم من الاقسام الانتاجية من تكاليف الموارد باستخدام مسبب تكلفة مناسب وسوف يُختار منتج الاحذية لاستكمال باقي خطوات نظام محاسبة استهلاك الموارد .

تُقسم في هذه الخطوة تكاليف كل مجمع موارد لكل تدفق قيمة لمنتج الاحذية على اقسامه الانتاجية الثلاثة ( قسم الفصال ، قسم الخياطة ، قسم الجر) باستخدام مسبب التكلفة المناسب .

**اولا :- لقسم المخازن**

من خلال مقابلات الباحثة مع مدير قسم التكاليف ومدير قسم المخازن والاطلاع على تقارير قسم التكلفة والتقارير المقدمة لقسم التخطيط ومن خلال مقابلاتها مع بعض عمال المصنع

المتضمن كمية المواد المصروفة الاجمالية لكل وجبة والوقت المستغرق في صرفها وكما يبينها العمود الثاني من جدول (14).

جدول (14) مسببات التكلفة الخاصة بقسم المخازن لمنتج الاحذية

النشاط	ساعات العمل المباشر	عدد اوامر صرف المواد
الفصال	77	$(20 \times 35\%) = 7$
الخيطة	77	$(20 \times 35\%) = 7$
الجر	66	$(20 \times 30\%) = 6$
الإجمالي	220	20

المصدر:- اعداد الباحث

ثانيا : قسم الصيانة

1. مجمع الافراد

تم تحديد عدد اوامر الصيانة في كل نشاط من خلال البيانات واوامر الصيانة المقدمة من قسم الصيانة والمحدد فيها اسم النشاط و طبيعة العطل والصيانة التي تمت فيه .

ب- تُستخرج حصة كل قسم انتاجي من تكاليف مجمع الافراد لقسم المخازن كالآتي (8,17033959/ 4446 من جدول 5) × مسبب التكلفة ساعات العمل المباشر الظاهرة في العمود الثاني من جدول (14) تكون النتيجة كالآتي لقسم الفصال 1,295010 ولقسم الخيطة 1,295010 ولقسم 8,252865.

جدول (15) مسببات التكلفة الخاصة بقسم الصيانة لمنتج الاحذية

النشاط	ساعات الصيانة	عدد اوامر الصيانة	ساعات التشغيل الكهربائية
الفصال	$32 = (8 \times 4)$	4	$88 = (22 \times 4)$
الخيطة	$40 = (8 \times 5)$	5	$121 = (22 \times 5.5)$
الجر	$24 = (8 \times 3)$	3	$99 = (22 \times 4.5)$
الإجمالي	96	12	308

المصدر:- اعداد الباحث

تقسم تكاليف اجور قسم الصيانة على الاقسام الانتاجية بالشكل التالي 20420655 ( من جدول 16) / 16455 ( من جدول 6) × 32 ، 40 ، 24 ) ويكون الناتج كما يبينه العمود الثاني من جدول (16) .

جدول (16) توزيع تكاليف الصيانة على الاقسام الانتاجية باستخدام مسببات تكاليف الموارد

القسم	مجمع الافراد ألف دينار	مجمع القوى المحركة ألف دينار	الإجمالي ألف دينار
الفصال	39712	290039,2	329751,2
الخيطة	49640	398803,9	448443,9
الجر	29784	326294,1	356078,1
جمالي التكاليف في ظل محاسبة استهلاك الموارد	119136	1015137,2	1134273,2
الطاقة العاطلة	20301519	1216187,1	21517706,6
اجمالي التكاليف قبل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد	20420655	2231324,3	22651979,3

المصدر:- اعداد الباحث

3-مجمع القوى المحركة

يستغرق منتج الاحذية 14 ساعة لكل دفعة منتجة اي 308 ساعة لانتاج 22 دفعة وتقسم هذه الساعات بين الاقسام الانتاجية كلا حسب الوقت المستغرق في انتاجه. إذ يستغرق قسم الفصال 4 ساعات اشتغال مكائن وقسم الخيطة 5,5 ساعة وقسم الجر 4,5 ساعة

توزع تكاليف مجمع القوى المحركة على الاقسام الانتاجية بالشكل الاتي 3,2231324 / 677 ( من جدول 6) × 88 ، 121 ، 99 وتكون النتائج كما يبينها العمود الرابع من جدول (16)

ثالثا :- قسم الخدمات

1- مجمع الافراد

تبلغ عدد الساعات الفعلية لمنتج الاحذية 660 ساعة ويتم تقسيم الساعات الفعلية على الاقسام الانتاجية حيث تبلغ الساعات الفعلية لقسم الفصال 231 ساعة ولقسم الخيطة ساعة 198 ولقسم الجر 231 ساعة.

ولاستخراج نصيب كل قسم انتاجي من تكاليف مجمع الافراد يتم الاتي (24347400 من جدول 17 / 11220 ×) 231 ، 198 ، 231 وتكون النتائج كما يبينها جدول (17)

**جدول (17) توزيع تكاليف الخدمات على الأقسام الانتاجية باستخدام مسببات تكاليف الموارد**

القسم	كلف مجمع الافراد (دينار)
الفصال	501270
الخيطة	429660
الجر	501270
اجمالي التكاليف في ظل محاسبة استهلاك الموارد	1432200
الطاقة العاطلة	22915200
الاجمالي قبل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد	24347400

المصدر: - اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة العامة للصناعات الجلدية لسنة 2021

**رابعا : قسم التسويق**

من خلال مقابلات الباحثة مع مدير قسم التسويق ومن خلال الاطلاع على تقارير قسم التكلفة وبعض المعلومات من شعبة التخطيط توصلت الباحثة إلى المعلومات التالية :-

**1- مجمع الافراد**

أ-تستخرج عدد الساعات الفعلية لقسم التسويق وتوزيعها على الأقسام الانتاجية وكما يبينها جدول (18) .  
توزع تكاليف منتج الاحذية على الأقسام الانتاجية على أساس الساعات النظرية وكالاتي 293218009 ( من

جدول(3) / 4723 × ( 88 ، 121 ، 99 ) وتكون النتيجة كالاتي  
لقسم الفصال 2523,1 وقسم الخياطة 2943,6 وقسم  
الجر 2943,6 حيث يكون اجمال التكاليف للأقسام الثلاثة  
1912064

**2-مجمع الدعاية والاعلان**

يُستخرج مسبب تكلفة الايجار والدعاية على أساس نصيب كل قسم في الوحدات المباعة حيث تبلغ عدد الوحدات المباعة لقسم الفصال 25231 ولقسم الخياطة 29436 ولقسم  
الجر 29436 حيث بلغ الاجمالي عدد الوحدات المباعة للأقسام  
الثلاثة 84102

**جدول (18) توزيع تكاليف التسويق على الأقسام الانتاجية باستخدام مسببات تكاليف الموارد**

القسم	كلف مجمع الافراد الف دينار	كلف مجمع الايجار والدعاية الف دينار	الاجمالي الف دينار
الفصال	546304	82101,6	628405,6
الخيطة	751168	95726,4	846894,4
الجر	614592	95726,4	710318,4
اجمالي التكاليف في ظل محاسبة استهلاك الموارد	1912064	273554,4	2185618,4
الطاقة العاطلة	27409736,9	9500805,3	36910542,2
الاجمالي قبل تطبيق محاسبة استهلاك الموارد	29321800,9	9774359,7	39096160,6

المصدر: - أعداد الباحث

الساعات التي يحتاجها القسم الاداري لإنتاج 22 وجبة  
69ساعة اي يتطلب 1518 ساعة سنويا ويتم توزيعها على  
الأقسام الانتاجية بحسب حصتها من ساعات العمل حيث بلغت  
عدد الساعات الفعلية لقسم الفصال 531 ولقسم الخياطة 607  
ولقسم الجر 380.

ب- بلغت عدد الساعات النظرية لقسم الادارية 71040  
ساعة نظرية ( 36550714,7 (من جدول(19) / 25263\*  
( 531 , 607 , 380 ) وتكون النتيجة كما بينها جدول (19)

يُستخرج نصيب كل قسم انتاجي من تكاليف الايجار  
والدعاية لمنتج الاحذية بالشكل الاتي 9774359,7 /  
300000 \* ( 252 ، 294 ، 294 ) وتكون النتيجة كما يبينها  
العمود الثاني من جدول (18) .  
\*كمية المبيعات المخططة لعام 2021

**خامسا :- القسم الاداري**
**1- مجمع الافراد**

أ- يتم توزيع التكاليف مجمع الافراد على اساس تحديد  
الساعات الفعلية لكل نشاط لمنتج الاحذية حيث ان عدد

**جدول (19) توزيع تكاليف القسم الإداري على الأقسام الإنتاجية باستخدام مسببات تكاليف الموارد**

القسم	مسبب كلف مجمع الأفراد دينار
الفصال	774410,4
الخيطة	885248,8
الجر	554192
الإجمال في ظل محاسبة استهلاك الموارد	2213851,2
الطاقة العاطلة	34336863,5
بمالي قبل استخدام محاسبة استهلاك الموارد	36550714,7

المصدر: اعداد الباحث

الخطوات المتتابة للوصول إلى تطبيق سليم لهذا المدخل، وأن هذه الخطوات لا تختلف في التنفيذ العملي من منشأة إلى منشأة أخرى، ولكن التفصيلات الخاصة بكل خطوة إنما تختلف من منشأة إلى منشأة أخرى.

7- ساعد تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الاستغلال الأمثل للموارد وتحديد التكاليف بصورة أكثر دقة نتيجة اعتماد على أساس كمي ومن ثم استخدام أساس تحديد القيمة لتكاليف المنتجات.

#### ثانياً: - التوصيات

- 1- على الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود زيادة الاهتمام بمحاسبة استهلاك الموارد لما يتمتع من مميزات تساعد في خفض التكاليف وزيادة الأرباح
- 2- ضرورة العمل على أفتاح الإدارات الوحدات الاقتصادية ومتخذي القرار بجدوى تطبيق محاسبة استهلاك الموارد مع تدريب العاملين في هذه الوحدات على المفاهيم الأساسية لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد
- 3- على إدارة الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود تشكيل فريق عمل متعدد الاختصاصات ذي مهارات وخبرات عالية يتولى دراسة الجدوى الاقتصادية لتطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد.

4- ضرورة استخدام محاسبة استهلاك الموارد لأن مصانع الشركة لديها موارد مهدرة غير مخطط لها، وشكاوى من المدراء تتعلق بتكاليف الطاقة العاطلة، والقرارات المشوهة المتعلقة بالمنتجات، ونقص الموارد في تخطيط التكلفة، وعدم كفاية المعلومات، أو عدم وجود المعلومات لتقييم الأداء.

- 5- على الوحدة الاقتصادية استخدام نظام محاسبة استهلاك الموارد كونه يجمع بين مميزات كل من نظام التكاليف المعيارية المرنة والتكلفة على أساس النشاط.
- 6- ضرورة أن تدرك الإدارة من خلال محاسبة استهلاك الموارد تحديد الطاقة العاطلة واستغلالها عند اتخاذ القرارات.

#### المصادر :-

##### أولاً: المصادر العربية

الوثائق :

- 1- الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود (2021): تقارير حسابات التكلفة
- 2- الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود (2021): تقارير شعبية التسويق.

وعليه فإن نتائج تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد قد ساعد في حل مشاكل القصور في الانظمة التقليدية إذ أثبتت الباحثة أن نظام محاسبة استهلاك الموارد قد قدم قياساً أكثر دقة من الانظمة التي سبقته من خلال استبعاده لتكاليف الطاقة العاطلة خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج كما تم الاعتراف بكل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وبهذا فإن المعلومات التي قدمها تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية طويلة وقصيرة الامد فضلاً عن دوره البارز في تخفيض التكاليف من خلال تحديد تكاليف كل قسم وما يتضمنه من مجموعات للموارد المستهلكة داخل كل قسم إذ يساعد على توفير معلومات للإدارة عن أماكن الضياع في الموارد ليتم استغلالها استغلالاً أمثل .

ومن خلال ذلك فإن الباحثة قد حققت أهداف البحث المتمثلة بتحديد أوجه القصور في الانظمة التي سبقت ظهور نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس أمثل للتكاليف ومعالجته للطاقة العاطلة وتكامله لتقديم معلومات مفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة .

وبهذا تكون الباحثة قد توفقت في اثبات فرضيتها إذ أثبتت أن نظام محاسبة استهلاك الموارد ساعد في عملية ترشيد توزيع التكاليف.

#### المحور الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً :- الاستنتاجات

- 1- ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد يوفر أساساً أكثر دقة في تحديد التكاليف من خلال تحميل الأقسام الإنتاجية بالتكاليف المستهلكة وان هذا التحديد يجعل من المنتجات أكثر تنافس.
- 2- يساعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد على إدارة الطاقات العاطلة عن طريق قياس الطاقات
- 3- ينظر مدخل محاسبة استهلاك الموارد من خلال الموارد وليس من خلال الأنشطة
- 4- محاسبة استهلاك الموارد تجعل عملية توزيع الموارد أكثر سهوله
- 5- في ضوء مدخل محاسبة استهلاك الموارد فإن التكاليف الثابتة لا يتغير نمط استهلاكها فيكون الاستهلاك بشكل ثابت في حين التكاليف التناسبية من الممكن ان يتغير نمط استهلاكها من تكاليف تناسبية الى تكاليف ثابتة في بعض الأحيان
- 6- إن عمليه تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في منشآت الخدمات هي عملية منظمة تتم على مجموعة من

- تطبيقية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني .
- 18- محمد عمر محمد الدنف (2013) تطوير أنظمة التكاليف في منشآت الخدمات بأستخدام محاسبة استهلاك الموارد بهدف ترشيد إدارة الموارد -دراسة تطبيقية ،جامعة طنطا /كلية التجارة
- ثانياً:المصادر الاجنبية: -
- 19- Webber, Sally & Clinton, Douglas (B) (2004) " RCA at Clorox heres innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting "، strategic finance (October)
- 20-Abbas, Karim & Wagdi, Asama (2014) "Cost systems adoption in Egyptian manufacturing firms: competitive study between ABC and RCA systems "، international economic conference – IECS
- 21-Chen, Lin & Qiao, Zhilin (2013) "EVAS Improvement on Activity-based costing and application in insurance company " International Journal of finance and accounting.
- 22-Polejewski, Shirley (2009) " Resource Consumption Accounting " University of St.thomas sapolejwski @ stthomes. Edu.
- 23-Grasso. Lawrence P (2005) "Are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management" Management Accounting Quarterly, Vol.7, No.7.
- 24-White, Larry (2011)" Conceptual framework for managerial costing & resource consumption Accounting RCA institute ".
- 25-Keys, David & Merwe, Van Der (2002)"Getting Down to Specifics on RCA", Strategic Finance, May.
- 26-Keys, David & Merwe, Van Der (2001) " The Case For RCA: Understanding Resources Interrelationships "Journal of Cost Management, Vol.15, No.5, September/October
- 27-Sedgley, Dawn. Jackiw, Christopher (2001) " The 123s Of ABC In SAP: Using SAP R/3 to Support Activity-Based Costing " September, Clearance Center, 222 Rosewood Drive, Danvers.
- 28-Clinton, Douglas & David, E.Keys (2001) " Resources consumption accounting the next generation of cost management systems " focus magazine No 5, PP.1-6.
- 29-Awad Allah, Linda Oleish, (2018)," The Effect of Integration of Resource consumption
- 3- الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود (2021): تقارير شعبة الصيانة.
- 4- الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود (2021): تقارير قسم التخطيط
- 5- الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود (2021): سجلات الرواتب والأجور.
- 6- جداول تفصيلية لتكاليف خطوط إنتاج الشركة لعام 2021
- 7- كتيب الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود لعام 2021
- 8- ابراهيم ، محمود عبد الفتاح (2004) " تطوير مدخل قياس التكاليف على أساس المواصفات (ABCII) بهدف الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة ( مع دراسة تطبيقية ) " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الثاني .
- 9- خطاب، محمد شحاته (2009) "أطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة " دراسة ميدانية ونظرية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا.
- 10- السوافيري، فتحي رزق(2013) " تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة اسمنت القصيم " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 50 ، العدد الثاني
- 11- الشامي ، مصطفى نبيل علي (1999) " مدخل مقترح لقياس التكاليف على أساس المواصفات بهدف تحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكلفة في ظل تطبيق اتفاقية الجات " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثالث العدد الثاني .
- 12- شاهين، محمد احمد (2010) " دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير اسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الرابع .
- 13- الشعراي ، علا اسامة (2010) " اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الاسلامية " ، رسالة مقدمة إلى كلية الاقتصاد / جامعة دمشق للحصول على درجة " ماجستير في المحاسبة " .
- 14- عيد محمود الهلباوي، أ.د.تهاني محمود النشار (٢٠١٣) ، (المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة " ، كلية التجارة ، جامعه طنطا، بدون ناشر.
- 15- الغروري ، علي مجدي سعد (2010) " المحاسبة عن استهلاك الموارد " ، كلية التجارة / جامعة المنصورة المجلة المصرية للدراسات التجارية المجلد 38 العدد الثاني
- 16- قحطان ، منير علي مدهش (٢٠١٨) ، (قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بغرض تحسين جودة المعلومات التكاليفيه" - دراسة تطبيقية ، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، مجلد (٢٤) ( العدد ٢) .
- 17- كيوان ، راندا مرسي (2013) " استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة ( حالة



Review of Management and Marketing, vol, 7(3),p: 105-112.

31-Azubike, Joseph U. B., Tapang , Arzizeh T. & Ujah, Promise I., (2017)" Activity-Based Costing and Firm's Value of Manufacturing Companies in Nigeria"Research Journal of Finance and Accounting, Vol.8, No.13, p:17.

32-Benjamin, Lynn & Todd, Simon (2003), "A planning and Control Model Based on RCA Principles", Cost Management, Vol.17, No.4, (July/August), PP.20-27.

Accounting and Total Quality on Strategic Cost Management in Sudanese Food Industrial Companies", Thesis Submitted for the Award of the Degree of Doctor of Philosophy in Cost and Management Accounting, Sudan University of Science & Technology College of Graduate Studies

30-Al-Hebry, Adeb Abdulwahab, Al-Matari, Ebrahim Mohammed (2017)" A Critical Study of Cost Approaches in the Accounting Thought Conceptual Study"International